

**CIRCOLARE N. 29/2025 DEL 18 MARZO 2025***OGGETTO***NOVITÀ DELLA L. 4.7.2024 N. 104 PER GLI ENTI DEL  
TERZO SETTORE (ETS)***RIFERIMENTI NORMATIVI*

D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 3, 36; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117; Legge 4 luglio 2024, n. 104, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 168 del 19 luglio 2024; comfort letter pervenuta nella data dell'8 marzo 2025 a cura della Commissione Europea

*ALLEGATI*

*CLASSIFICAZIONE*  
DIRITTO D'IMPRESA  
TERZO SETTORE

*CODICE CLASSIFICAZIONE*  
30  
030

*COLLEGAMENTI**REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

La Legge 4 luglio 2024, n. 104, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 168 del 19 luglio 2024, con entrata in vigore il 3 agosto 2024 (15° giorno successivo alla sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale), ha apportato importanti modifiche alla disciplina degli Enti del Terzo Settore (ETS) di cui ai D.lgs. n. 112 e 117 del 2017.

Le principali modifiche riguardano:

- La semplificazione degli oneri amministrativi,
- L'aggiornamento dei limiti dimensionali per l'uso del rendiconto per cassa,
- L'introduzione di nuove scadenze per il deposito dei bilanci.

Inoltre, è stata facilitata la partecipazione alle assemblee tramite mezzi di telecomunicazione permettendo agli associati di intervenire e votare tramite mezzi elettronici.

Queste modifiche si applicano a partire dai bilanci dell'esercizio finanziario successivo al 2024

Di seguito sono esaminate le novità più significative.

## ***OBBLIGO DI REDIGERE IL BILANCIO D'ESERCIZIO***

In base all'art. 13 del Codice del Terzo Settore, gli enti del Terzo Settore (ETS) devono redigere un bilancio costituito da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione. Tuttavia, quando ricavi, rendite, proventi o altre entrate non superano un certo limite, l'ente ha la facoltà di ricorrere al rendiconto per cassa.

Gli schemi del bilancio d'esercizio e del rendiconto per cassa sono stati definiti dal DM 5 marzo 2020.

### **RENDICONTO PER CASSA "ORDINARIO"**

La L. 104/2024 ha modificato i presupposti per poter ricorrere al rendiconto per cassa. Dal 3 agosto 2024 possono utilizzarlo:

- Solo gli enti del Terzo Settore privi di personalità giuridica.
- Qualora le entrate complessive non siano superiori a 300.000 euro (il limite precedente era fissato a 220.000 euro).

Di conseguenza, sono tenuti a redigere il bilancio d'esercizio in forma ordinaria gli enti del Terzo Settore:

- Senza personalità giuridica con entrate superiori a 300.000 euro.
- Con personalità giuridica che superano la soglia di 60.000 euro annui di entrate.

### **IL RENDICONTO PER CASSA "IN FORMA AGGREGATA"**

Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate non superiori a 60.000 euro possono redigere il rendiconto per cassa indicando le entrate e le uscite in forma aggregata. Questa disposizione si applica a tutti gli enti del Terzo Settore, senza distinzioni o precisazioni ulteriori riguardo alla personalità giuridica (circ. Min. Lavoro e Politiche Sociali 9.8.2024 n. 6).

|                                                                                          | <b>DISCIPLINA IN VIGORE<br/>FINO AL 2.8.2024</b>                        | <b>Disciplina in vigore dal<br/>3.8.2024</b>                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bilancio costituito da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione | Tutti gli ETS non commerciali (salvo utilizzo del rendiconto per cassa) | Tutti gli ETS non commerciali (salvo utilizzo del rendiconto per cassa anche aggregato).<br>Tutti gli ETS commerciali (facoltativo). |
| Rendiconto per cassa (utilizzo facoltativo)                                              | ETS non commerciali con entrate inferiori a 220.000 euro                | Solo ETS non commerciali senza personalità giuridica con entrate non superiori a 300.000 euro.                                       |
| Rendiconto per cassa con voci aggregate (utilizzo facoltativo)                           | -                                                                       | Tutti gli ETS non commerciali con entrate non superiori a 60.000 euro.                                                               |

Tuttavia ad oggi si attende l'approvazione del modello di rendiconto per cassa "in forma aggregata" con decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

### **BILANCIO D'ESERCIZIO PER ETS COMMERCIALI**

Per gli ETS, diversi dalle imprese sociali, che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale (c.d. ETS commerciali), è stata introdotta la possibilità di redigere il bilancio utilizzando la modulistica prevista dal co. 1 dell'art. 13 del

Codice del Terzo settore, ossia redigendo il bilancio complessivo di Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione.

Si tratta di una facoltà, restando possibile redigere il bilancio nella forma richiesta alle società commerciali ai sensi degli artt. 2423 ss. c.c.

### ***OPERATIVITÀ DELLE NUOVE DISPOSIZIONI***

I nuovi limiti dimensionali sopra indicati si applicano a partire dal bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della L. 104/2024 (3 agosto 2024). Pertanto, si tratta del bilancio per l'esercizio 2025.

Per gli enti con esercizio non coincidente con l'anno solare, è necessario distinguere in base alla data di inizio dell'esercizio finanziario:

- Per l'ETS con esercizio che inizia, ad esempio, il 1° settembre 2024 (o in altra data del 2024 successiva all'entrata in vigore della L. 104/2024): la nuova disciplina si applica già a partire dal bilancio 2024-2025, basandosi sui risultati del bilancio dell'esercizio finanziario 2023-2024.
- Per l'ETS con esercizio che inizia, ad esempio, il 1° luglio 2024 (o in altra data del 2024 antecedente l'entrata in vigore della L. 104/2024): la nuova disciplina si applica a partire dal bilancio 2025-2026, facendo riferimento ai risultati del bilancio dell'esercizio finanziario 2024-2025 (circ. Min. Lavoro e Politiche Sociali 9 agosto 2024, n. 6, § C).

### ***TERMINI DI DEPOSITO DEL BILANCIO E DEL RENDICONTO***

Il bilancio d'esercizio o il rendiconto degli ETS non commerciali deve essere depositato presso il RUNTS, mentre quello degli ETS commerciali presso il Registro delle imprese.

Fino al 2 agosto 2024, l'obbligo di deposito doveva essere assolto entro il 30 giugno di ogni anno. Tuttavia, con le modifiche introdotte dalla L. 104/2024, a partire dai bilanci approvati dal 3 agosto 2024:

- Gli ETS non commerciali devono depositare il bilancio presso il RUNTS entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario.
- Gli ETS commerciali devono depositare il bilancio presso il Registro delle imprese entro 60 giorni dalla sua approvazione.

### ***OBBLIGO DI NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO E DI REVISIONE***

In base agli artt. 30 e 31 del D.lgs. 117/2017, gli enti del Terzo settore sono tenuti alla nomina dell'organo di controllo e di revisione al superamento di determinati limiti. Tali limiti sono stati incrementati dalla L. 104/2024, come riepilogato nelle tabelle di seguito riportate.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo per le associazioni ETS scatta al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti.

| LIMITI PER LA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO          | DISCIPLINA IN VIGORE FINO AL 2.8.2024 | DISCIPLINA IN VIGORE DAL 3.8.2024 |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------|
| Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale            | 110.000 euro                          | 150.000 euro                      |
| Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate | 220.000 euro                          | 300.000 euro                      |
| Dipendenti occupati in media durante l'esercizio       | 5 unità                               | 7 unità                           |

L'obbligo di nomina di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale per le associazioni e le fondazioni ETS scatta al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti.

| LIMITI PER LA NOMINA DELL'ORGANO DI REVISIONE          | DISCIPLINA IN VIGORE FINO AL 2.8.2024 | DISCIPLINA IN VIGORE DAL 3.8.2024 |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------|
| Totale dell'attivo dello stato patrimoniale            | 1.100.000 euro                        | 1.500.000 euro                    |
| Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate | 2.200.000 euro                        | 3.000.000 euro                    |
| Dipendenti occupati in media durante l'esercizio       | 12 unità                              | 20 unità                          |

Come chiarito dalla circ. Min. Lavoro e politiche sociali 9.8.2024 n. 6 (§ D), il periodo di osservazione (ossia i due esercizi consecutivi) per la verifica del superamento dei limiti dimensionali sopra indicati deve essere compiuta alla chiusura del bilancio 2024, considerando i bilanci 2023 e 2024.

Per gli enti neo-iscritti al RUNTS e non in possesso in precedenza della qualifica di ETS, invece, gli obblighi di nomina devono essere valutati in considerazione del biennio precedente all'iscrizione nel RUNTS.

### ***ASSEMBLEA DEGLI ETS TENUTA CON MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE***

Prima delle modifiche apportate dalla L. 104/2024, era possibile partecipare all'assemblea tramite mezzi di telecomunicazione o esprimere il voto per corrispondenza o via elettronica solo se queste modalità erano previste da una clausola specifica nell'atto costitutivo o nello statuto. Ora, la possibilità di adottare queste modalità di partecipazione all'assemblea e di voto è direttamente prevista dall'art. 24 del Codice del Terzo Settore, rendendo superflua una previsione statutaria.

In particolare, gli associati possono intervenire in assemblea tramite mezzi di telecomunicazione ed esprimere il voto via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota, rispettando i principi di buona fede e parità di trattamento, salvo esplicito divieto nell'atto costitutivo o nello statuto.

Alle stesse condizioni, l'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere l'espressione del voto per corrispondenza.

### ***ETS SPORTIVI DILETTANTISTICI – ATTIVITA' DIVERSE DA QUELLE DI INTERESSE GENERALE***

Al fine di coordinare la disciplina delle attività diverse da quelle di interesse generale contenuta nel DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore) e quella sul medesimo tema contenuta nel DLgs. 36/2021 che regola gli enti sportivi dilettantistici, viene previsto che gli enti del Terzo settore iscritti anche nel RASD (Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche) non considerano nel computo dei limiti per lo svolgimento delle attività diverse i proventi derivanti da rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti, nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive.

Affinché operi l'esclusione è necessario che tali proventi siano impiegati in attività di interesse generale afferenti allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche.

## **RICORSO A PRESTAZIONI DI LAVORO DA PARTE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE**

Le associazioni di promozione sociale (APS) possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati:

- ⇒ solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità;
- ⇒ in misura non superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati.

Per effetto dell'art. 4 della L. 104/2024, è stato incrementato il numero dei dipendenti assumibili in rapporto agli associati poiché la percentuale passa dal 5% al 20%.

## **DEROGHE ALLA DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO PER LE ONLUS**

Il codice del Terzo settore abroga la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui, oltre all'operatività del RUNTS, è pervenuta l'autorizzazione della Commissione europea in relazione ad alcune specifiche misure del codice.

La prossima abrogazione del regime fiscale per le ONLUS, ovvero dal 2026, impone agli enti dotati della qualifica di scegliere se:

- entrare a far parte del Terzo settore presentando apposita domanda di iscrizione al RUNTS secondo la procedura definita dall'art. 34 del DM 106/2020, senza obblighi di devoluzione del patrimonio;
- restare "fuori" dal Terzo settore, devolvendo il patrimonio e continuando ad operare secondo la disciplina ordinaria;
- procedere allo scioglimento dell'ente, con la devoluzione integrale del patrimonio.

Tuttavia, per alcuni enti l'iscrizione al RUNTS è sempre esclusa, sussistendo delle incompatibilità con la disciplina degli ETS. È il caso:

- dei trust con la qualifica di ONLUS;
- degli enti con la qualifica di ONLUS ma che, a causa di una situazione di direzione e coordinamento o di controllo da parte delle Amministrazioni pubbliche e degli altri soggetti indicati all'art. 4 co. 2 del DLgs. 117/2017, non possono assumere la qualifica di ente del Terzo settore (come, ad esempio, le fondazioni sottoposte al controllo di enti pubblici).

Per scongiurare il rischio di devoluzione del patrimonio, la L. 104/2024 ha escluso per i predetti enti che l'omessa iscrizione al RUNTS sia equiparata allo scioglimento dell'ente. Ciò a condizione che gli statuti delle ONLUS in questione prevedano espressamente:

- lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di interesse generale senza finalità di lucro;
- l'utilizzo stabile dei beni allo svolgimento delle suddette attività.

In caso di scioglimento per qualunque causa, ovvero di soppressione o modifica delle clausole statutarie riguardanti lo svolgimento di attività di interesse generale, l'assenza della finalità di lucro e la stabile destinazione dei beni, queste ONLUS devolvono il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, sentito il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 148 co. 8 del TUIR.

### **ULTERIORI MODIFICHE DELLA L.104/2024**

Oltre a quelle sopra indicate, tra le ulteriori modifiche introdotte dalla L. 104/2024 alla disciplina del Terzo settore, si segnalano le seguenti:

- per le imprese sociali, l'estensione dell'efficacia dell'iscrizione al Registro delle imprese anche ai fini dell'acquisizione della personalità giuridica;
- la modifica della misura del contributo destinato ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, ora stabilito in misura pari al 3% degli utili netti annuali;
- l'obbligo di reintegrare il numero degli associati di una rete associativa quando questo diventa inferiore a quelli indicati dal codice del Terzo settore; il reintegro deve avvenire entro un anno, trascorso il quale la rete associativa è cancellata dalla relativa sezione del RUNTS;
- la possibilità di presentare la domanda di iscrizione al RUNTS anche da parte di un delegato della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca;
- l'assegnazione, da parte dell'ufficio del RUNTS, di un termine non inferiore a 30 giorni (e non superiore a 180 giorni) per la richiesta di deposito degli atti o di aggiornamento delle informazioni, in caso di mancato o incompleto adempimento dell'ente nei termini ordinari;
- l'iscrivibilità al RUNTS delle associazioni fra militari in congedo e dei pensionati, iscritte nell'apposito Albo tenuto dal Ministero della Difesa.

### **COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI**

Stante la complessità della normativa in questione lo STUDIO ADRIANI, rimane a disposizione per ogni ulteriore delucidazione nonché per fornire consulenza in materia, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

**STUDIO ADRIANI**  
*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
**Dott.ssa Adriana ADRIANI**